

税理士業務を税理士法人に譲渡した対価は譲渡所得か、雑所得かで争われた裁判例
静岡地方裁判所平成 25 年 5 月 10 日判決（平成 24 年（行ウ）第 29 号所得税更正処分等取消請求事件
（棄却、控訴） 税資 263 号－89（順号 12213）
東京高等裁判所平成 25 年 10 月 10 日判決
（棄却・確定） 税資 263 号－181（順号 12305）

第 113 回 2024 年 4 月 5 日（金）

発表者 星田 寛

※MJS 租税判例研究会は、株式会社ミロク情報サービスが主催する研究会です。

※MJS 租税判例研究会についての詳細は、MJS コーポレートサイト内、租税判例研究会のページをご覧ください。

<MJS コーポレートサイト内、租税判例研究会のページ>

<https://www.mjs.co.jp/seminar/sozeihanrei.html>

税理士業務を税理士法人に譲渡した対価は譲渡所得か、雑所得かで争われた裁判例

静岡地方裁判所平成 25 年5月 10 日判決(平成 24 年(行ウ)第 29 号所得税更正処分等取消請求事件(棄却、控訴) 税資 263 号-89(順号 12213)、

東京高等裁判所平成 25 年 10 月 10 日判決、(棄却・確定) 税資 263 号-181(順号 12305))

1 事案の概要 (以下の下線、**マーカー**は筆者による)

地裁及び高裁(原審引用)が認定した前提事実は、次のとおりである。

- ① 原告は、昭和 40 年に個人で税理士業を開業した。税理士事務所は、平成 22 年1月1日現在、税理士1名(原告)、事務員4名の事務所で、顧問先として法人 59 件、個人 19 件を有していた。
- ② 原告は、高齢になったことから、税理士業承継(移譲)のコンサルティング及び媒介を株式会社Fに依頼し、乙税理士法人(以下「乙法人」という。)と平成 21 年 12 月 25 日付けで、次のような事業承継に係る契約を締結し、業務譲渡の要旨を主張する。

ア 業務譲渡契約書

(ア) 税務・会計業務全般(会計業務、会計業務に関連するコンサルティング業務等)について、乙法人に譲渡し、乙法人はこれを譲り受ける。

(イ) 業務譲渡の対価は、4,000 万円(消費税込み)とする。

(ウ) 業務譲渡の対価について、事業収入高により再査定を行い、次の①ないし③の事実が発生し、当初の「業務譲渡対価」との差額が生じた場合には、当該対価の見直しを行うこととし、その際の譲渡対価は、業務譲渡対価の額から①ないし③の事実が発生した年間顧問料及び決算料を差し引いた額に減額される。 ① 顧問先側の事情による契約の解除 ② 顧問先が乙法人に対し顧問料等を支払わない場合 ③ その他準ずる事情により、顧問先からの入金が見込めなくなった場合

(エ) 業務譲渡の効力は、平成 22 年4月1日に発生する。

イ 税理士法人加入契約書

(ア) 原告及び乙法人は、平成 22 年4月1日をもって原告が乙法人に加入することを承諾し、乙法人は、同法人のG支部を設立する。

(イ) 原告は、平成 22 年3月 31 日をもって原告の経営する事務所を閉鎖し、原告はこれに伴う諸届出を速やかに行う。

(ウ) 原告は、加入日から乙法人の社員税理士として加入をし、その期間は平成 25 年3月 31 日までの3年間とする。以降は、両者協議の上決定する。

(エ) 乙法人は、原告に対して上記(ウ)の加入期間中、年 800 万円の報酬を支払う。

(オ) 原告が加入日現在使用している事務所備品の引継ぎは、原告及び乙法人が協議の上決定する。備品の引継ぎにより発生するリース料の支払がある場合には、乙法人がこれを負担する。

(カ) 加入日において存在するその他の資産及び負債並びに債権及び債務等は引き継がない。

ウ 税理士法人加入契約金の額及びその支払方法に関する契約書

(ア) 本件の契約金の額は、4,000 万円(消費税込み)とする。

(イ) 乙法人は、原告に対し、第1回(平成 22 年4月分)から第 23 回(平成 24 年2月分)までは毎回 170 万円を支払い、第 24 回(平成 24 年3月分)は 90 万円を支払う。

(ウ) 乙法人に引き継がれた原告の顧問先について、平成 22 年4月1日から平成 23 年3月 30 日及び平成 23 年4月1日から平成 24 年3月 30 日までに次の㉗ないし㉙の事実が発生した場合には、契約金額の見直しを行う。その際に、乙法人が原告に支払う契約金の額は、(ア)の契約金の額から㉗ないし㉙の事実が発生した顧問先の年間顧問料及び決算料額を差し引いた額に減額され、また、減額された契約金については、(イ)の支払金額から相殺して支払う。 ㉗ 顧問先側の事情による契約の解除 ㉘ 顧問先が乙法人に顧問料等を支払わない場合 ㉙ その他準ずる事情により、顧問先からの入金が見込めなくなった場合

③ 原告は、乙法人に業務承継をするため、平成 22 年3月 31 日付けで、乙法人との間で次の要旨のとおり、業務承継に関する覚書を締結した。

ア 乙法人は、平成 22 年4月1日をもって原告の税理士事務所の業務に不可欠な備品のうち、「減価償却資産の明細および付属文書」記載の減価償却資産を同年3月 31 日現在の簿価 298 万 4,088 円で原告から買い取る。また、原告は、「減価償却資産の明細および付属文書」記載の減価償却資産以外の備品及びリース物件を除く事務所内に存する備品等については、乙法人に無償譲渡する。

イ 原告がリース会社との間で締結しているリース物件の契約名義を、平成 22 年4月1日付けで乙法人へ移行し、乙法人は、同日から平成 26 年4月 30 日の間、リース物件に係るリース代金を支払う。

ウ 原告が、平成 22 年3月 31 日現在賃借している事務所の賃借人名義を平成 22 年4月1 日より原告から乙法人へ移行し、乙法人は同日以降の賃借料を支払う。また、原告が事務所賃貸借契約に伴い貸主に支払った敷金 18 万円は、乙法人が原告に支払う。ただし、契約移行時に、乙法人が新たに貸主に敷金を支払った場合は、原告は貸主に敷金の返還を請求するものとする。

エ 原告が平成 22 年3月 31 日現在賃借している自動車駐車場の賃借人名義を原告から乙法人へ移行し、同年4月1日以降の賃借料を支払う。

④ 原告は、平成 22 年3月 31 日税理士業を廃業し、同年4月1日から乙法人G支部の社員税理士として加入した。

⑤ 原告は、平成 23 年2月 16 日、業務譲渡対価が原告の平成 22 年分の総合長期譲渡所得に該当し、その所得金額は 1,975 万円 $((4,000 \text{ 万円} - 50 \text{ 万円}) \times 1/2)$ として、平成 22 年分の所得税の確定申告書を提出した。

⑥ その後、原告は、処分行政庁による税務調査を受け、平成 23 年8月 30 日調査における指摘に基づき、売上の計上漏れ及び業務譲渡に伴う資産の引継ぎに関して、平成 22 年分の所得税の修正申告書を提出した。なお、修正申告においても業務譲渡対価は総合長期譲渡所得

に係る収入金額として申告されている。

- ⑦ 処分行政庁は、平成 23 年9月 29 日、事業を廃止した場合の必要経費の特則を定める所得税法 63 条の規定に従って事業税の金額(17 万 5,000 円)を事業所得の金額から減額するとともに、業務譲渡対価は雑所得に該当し、その金額は 3,648 万円(4,000 万円－コンサル会社Fへの報酬 350 万円－収入印紙の代金2万円)であるとして、更正処分等を行った。
- ⑧ 原告は、更正処分等を不服として、国税通則法 75 条4項1号の規定に基づき、平成 23 年 10 月3日、国税不服審判所長に対し、更正処分等の全部取消しを求める審査請求を行った。
- ⑨ 国税不服審判所長は、平成 24 年3月 22 日付けで、審査請求に対し、原告の請求を棄却する旨の裁決を行った。
- ⑩ 原告は、業務承継後、乙法人の社員税理士として勤務していたが、平成 24 年 8 月末日で退職した。
- ⑪ 原告は、平成 24 年9月8日、更正処分等の取消しを求めて訴訟を提起した。また、原判決が、対価を雑所得と認定し、控訴人の請求をいずれも棄却したことから、控訴人は、これを不服として控訴した。

2 争点

本件の争点は、地裁及び高裁ともに、本件の業務譲渡対価は、譲渡所得に係る収入か、雑所得に係る収入のいずれに当たるかである。

3 争点に関する当事者の主張

争点「本件業務譲渡対価が、譲渡所得と雑所得のいずれに当たるか」についての地裁の原告及び被告の主張は、次のとおりである。

原告の主張	被告（課税庁）の主張
(1)対価の性質は、従業員を指導するなどして企業価値を高めた結果生み出されたもの 原告と乙法人は、原告が個人で経営していた税理士事務所の物的設備、人的資源、顧問先との関係等、 <u>税理士事務所として組織化された有機的の一体として機能する財産すべてを 4,000 万円で譲渡することを合意した。原告がこのような高額な金額で税理士事務所の営業を譲渡できたのは、従業員を指導するなどして税理士事務所としてのノウハウを磨き、その結果、多くの顧客を獲得したからであって、その譲渡益は、日々の努力によって企業価値を高めた結果生み出されたものとして、譲渡</u>	(1)対価の性質は、税理士業務自体が一身専属性の高い契約関係から、他の税理士に譲渡できるものでなく、資産の譲渡によるものではない 業務譲渡は、税理士としての業務自体を対象にしているもので、 <u>税理士の立場において、委託者である顧問先との契約関係は、一個の委任契約・準委任契約にほかならない。信頼関係を基礎とする委任契約は、一身専属性の高い契約関係であり、個人的信頼関係を無視して他の税理士に譲渡できるようなものではなく、譲渡の対象とはなり得ないというべきである。</u>

<p><u>所得であるキャピタルゲイン(値上がり益)による所得にほかならない。</u></p> <p>(2)個人的信頼関係を理由に譲渡性を否定すべき理由はない</p> <p>ア <u>税理士事務所の業務を譲渡した原告自身が業務譲渡後も社員税理士として従前同様、顧問先の担当を継続する内容であるから、個人的信頼関係を理由に譲渡性を否定すべき理由はない。</u></p> <p>イ 「譲渡」契約を締結しているのであって、「紹介ないし斡旋」という文言は契約書上一切記載されていない。私法上の契約自由の大原則からして、契約書上で当事者が選択した法律構成は、課税の場面においても十分に尊重される必要があり、これを否定することは、租税法律主義の下では法律の根拠なしには許されない。</p>	<p>(2)乙法人に紹介又はあっせんする対価というべきであるから、一時所得に当たらない</p> <p><u>業務譲渡対価は、乙法人から原告に対し、原告の顧問先を乙法人に紹介又はあっせんすることに伴って支払われた対価というべきであるから、当事者間の信頼関係を基礎とする税理士としての業務は譲渡の対象となり得るものではないから、譲渡所得に該当しない。</u>業務譲渡対価は、紹介又はあっせんすることに対する対価、すなわち役務の提供の対価として支払われたものと認められるから、<u>一時所得に該当しないことも明らかである。</u>したがって、所得区分は雑所得に該当する。</p>
--	--

また、高裁の控訴人(原告)及び被控訴人(被告・課税庁)の主張は次のとおりである。

納税者(控訴人)の主張	課税庁(被控訴人)の主張
<p>(1) 税理士業務の譲渡性の有無は、総合判断すべきである</p> <p>契約当事者の意思は、譲渡契約の締結であって、業務を譲渡した税理士が従前と変わらず業務を担当し信頼関係を維持する前提であったことから、譲渡性を肯定するのが相当である。</p> <p>支払った 4000 万円は紹介ないしあっせんの手数料の相場と比較して不相当の高額であり、<u>事務所として組織化された有機的一体として機能する財産が譲渡されたと評価するのが相当である。</u></p>	<p>(1)顧問契約に譲渡性はない</p> <p><u>顧問先と乙法人は新たに顧問契約を締結したことは、顧問先との委任契約が一身専属性を裏付けるもので、支払われる一時的な報酬額と顧問関係が発生する前提とした業務譲渡対価を単純に比較する意味がない。</u></p>

4 争点に対する判断

所得税法上、本件対価は雑所得に当たるとの被告(課税庁)の主張には、次のとおり理由

があり、業務譲渡の対価が譲渡所得に該当するとはいえないと判示した。

(1) 地方裁判所の判断枠組みと当てはめ

① 地方裁判所の事実認定

ア 本件の業務譲渡の対象業務

本件の業務譲渡契約書及び加入金契約書によれば、原告はその税務・会計業務全般(会計業務、会計業務に関連するコンサルティング業務等)を乙法人に譲渡し、乙法人は 4,000 万円の対価を支払ってこれを譲り受けるとされ、対価は、㊦顧問先側の事情による契約の解除、㊧顧問先が乙法人に対し顧問料等を支払わない場合、㊨その他準ずる事情により、顧問先からの入金が見込めなくなった場合には、業務譲渡対価の額から㊦ないし㊨の事実が発生した年間顧問料及び決算料を差し引いた額に減額されるとされている。また、加入契約書によれば、原告は事務所を閉鎖し、平成 22 年4月1日をもって乙法人に加入するとされ、事務所備品の引継ぎは、備品の引継ぎにより発生するリース料の支払がある場合には、乙法人がこれを負担するとされ、それ以外の資産及び負債並びに債権及び債務等は、引き継がないとされている。そして、覚書によれば、備品のうち「減価償却資産の明細および付属文書」記載の減価償却資産は乙法人が簿価である 298 万 4,088 円で買い取り、リース物件を除くその他の備品は無償譲渡し、リース物件のリース契約、事務所賃貸借契約及び駐車場賃貸借契約の賃借人名義を乙法人にそれぞれ変更し、乙法人が事務の敷金並びにリース料及び賃借料を負担するとされている。以上の各契約書の定めによると、業務譲渡は、個人事業である税理士としての業務を対象とするものと解することができる。

イ 本件の業務譲渡の対価算定

各契約書の定めによれば、業務譲渡対価に原告が個人で経営していた税理士業に係る資産及び備品を引き継ぐことによる対価あるいはリース契約及び賃貸借契約の契約者としての地位を引き継ぐことによる対価に相当する部分が含まれていないことは明らかである。また、弁論の全趣旨によれば、乙法人は、原告の平成 21 年分の売上金額を基準として、確実に本件承継法人へ承継されると判断される顧問先を原告に抽出してもらい、その結果作成された顧問先別の月額報酬等の一覧表により年間の顧問料等を合計した金額が 4,000 万円と算定されたことから業務対価を 4,000 万円と定めたこと、業務譲渡対価の算定に当たっては、原告の事務所で勤務していた事務員を引き継いで雇用することによる付加価値は加味していないこと、乙法人は、業務譲渡対価を顧問先を紹介してもらう市場開発費として経理処理している(筆者:譲渡対価又は紹介料のいずれにも解することができるのではないか)ことが認められる。

ウ 本件の業務譲渡の対価根拠

業務譲渡対価は、原告の顧問先を乙法人に紹介又はあつせんするという役務に対する対価である。

② 地方裁判所の判断枠組み

ア 本件の税理士の業務とは

税理士の業務は、税務代理、税務書類の作成、税務相談という税理士業務及びこれに付随す

る財務書類の作成、会計帳簿の記帳の代行その他財務に関する事務であるところ(税理士法2条)、顧問先と税理士との契約関係は、委任ないし準委任契約とみるべきものである。そして、税理士の行う業務は、個々の税理士の人格識見をはじめ、その有する専門的知識、経験、法律的・経験的技能等に対する顧問先の信頼を前提に、守秘義務の下での顧問先の会計事情等についての率直な意見交換等に基づいて確立される個人的信頼関係に基礎を置くものであり、一身専属性の高い業務というべきである。税理士業務は、他の税理士に譲渡できるような性質のものではなく、業務譲渡も原告が乙法人に顧問先を紹介ないしあっせんしたものと解するのが相当である。

イ 本件対価は高額といえるか

原告は、個人で経営していた税理士事務所の物的設備、人的資源、顧問先との関係等、税理士事務所として組織化された有機的一体として機能する財産すべてを 4,000 万円で譲渡したと主張するが、上記①イのこれらの事実に照らすと、業務譲渡は、税理士事務所として組織化された有機的一体として機能する財産の譲渡ではなく、顧問先の紹介ないしあっせんとみるべきものである(顧問関係は通常ある程度長期間に及ぶものであることを考慮すると、年間の顧問料である 4,000 万円という金額が紹介料として不相当に高額であるということとはできない。)

ウ 本件税理士業務の譲渡性があるか

所得税法は、所得がその性質や発生の態様によって担税力が異なることから、……の 10 種類に分類し、それぞれの担税力に応じた計算方法やそれぞれの態様に応じた課税方法を定めている。業務譲渡対価は、利子所得、…、山林所得に当たらないことは明らかである。また、譲渡所得とは、資産の譲渡による所得をいい(所得税法 33 条1項)、資産とは譲渡性のある財産権を全て含む観念であり、動産・不動産はもとより、借地権、無体財産権、許認可によって得た権利や地位などが広く含まれるとされているが、説示のとおり税理士としての業務はその一身専属性から譲渡性が認められないものであるから、資産とみることはできず、業務譲渡対価をもって譲渡所得とみることはできない。そして、一時所得とは、利子所得、……及び譲渡所得以外の所得のうち、営利を目的とする継続的行為から生じた所得以外の一時の所得で労務その他の役務又は資産の譲渡の対価としての性質を有しないものであるところ(所得税法 34 条1項)、上記①ウの事実から、一時所得に該当するものでもない。そうすると、業務譲渡対価に係る所得区分は、雑所得と認められる。

③ 地方裁判所の当てはめ

原告は、業務譲渡では、原告自身が業務譲渡後も社員税理士として従前同様、顧問先の担当を継続する内容であるから、個人的信頼関係を理由に譲渡性を否定すべき理由はないと主張するところ、原告が業務承継後社員税理士として平成 24 年8月末日まで勤務した。しかし、当事者間の信頼関係を基礎とする税理士としての業務は、顧問先の意向や長年によって培われた個人的信頼関係を無視して他の税理士に譲渡できるようなものではなく、譲渡の対象とはなり得ないというべきである。税理士業務の一身専属性は、その業務の一般的、抽象的性質から判断される

べき事柄であって、たまたま譲渡人たる税理士が譲受人たる税理士の業務に一時期関与することから税理士業務の一身専属性が否定されるものではない。したがって、業務譲渡対価は、乙法人から原告に対し、原告の顧問先を乙法人に紹介又はあっせんすることに伴って支払われた対価というべきであるから、譲渡所得に該当しない。

原告は、私的自治の原則、契約自由の原則という民法上の大原則からして、契約書上で当事者が選択した法律構成は、課税の場面においても十分に尊重される必要があり、これを否定して、別の法律構成を認定することは、租税法律主義の下では法律の根拠なしには許されないと主張する。しかし、税理士業務についてはその一身専属性から譲渡性が認められないのであるから、業務譲渡をもって営業権等の譲渡として捉えることはできない。

(2) 高等裁判所の判旨

① 高等裁判所の事実認定

控訴人の主張について次の事実も付加して、原判決記載のとおりと判示する。

「控訴人は、本件における個別事情を考慮して、総合的に判断すべきと主張する。検討するに、高齢となった控訴人が、税理士業務を廃業するに当たって、これまで築き上げてきた顧問先を有償で譲渡しようと考えたものであること、業務譲渡の対価については、顧問先の年間顧問料等を基に算定され」、「乙法人は、業務譲渡により承継することとなった顧問先に対して税理士業務を提供するに当たり、各顧問先との間で新たに顧問契約を締結していること(弁論の全趣旨)、控訴人が平成 22 年4月1日をもって乙法人に期間を3年とする社員税理士として加入しているのは、控訴人の顧問先が違和感を覚えることなく、乙法人を委託先として受け入れることができるように、橋渡しをする役割を果たすこと(筆者:この事実があっせんの行為であり、譲渡対価とは別ではないだろうか)が求められたものであること(弁論の全趣旨)などが認められる。」

② 高等裁判所における判断(枠組)

控訴人の請求は理由がないものと判断する。高裁における当事者の主張に対する判断として、業務譲渡の対価を雑所得とした原判決の認定は、その説示するところに照らし相当と認め、また地裁及び上記①のこれらの事実から、「業務譲渡の実態に照らしても、顧問先の紹介ないしあっせんとみるべきであり、その対価を、譲渡所得と認めることはできないというべきである。」と判示している。

③ 高等裁判所の当てはめ

控訴人は、業務譲渡契約に基づく対価が、コンサル会社Fに支払った報酬額(350 万円)と比較して格段に高いと指摘する。しかし、対価は、乙法人が、控訴人から紹介を受けた顧問先との顧問契約が相当年数継続されるものと見込み、それから得られる収益を考慮して算定したものであるから、紹介ないしあっせん料とみて不自然ではない。

控訴人の本訴請求は理由がなく、これを棄却した原判決は相当であり、本件控訴は理由がな

いから棄却する。

5 検討、上記判例の判断基準について

(1) 本判決の判断

本件の税理士としての業務譲渡の性質等を次のような判断枠組をもとに、税理士業務内容、契約内容及び経緯から、資産の譲渡ではなく、顧問の紹介又はあっせんと事実認定した上で、所得税法の定めから雑所得であると説示している。

① 地裁の判断基準

本件の税理士業務について、次のような業務内容、譲渡の性質等の判断枠組と事実認定から、一身専属性の高い業務との判断枠組を示し、また事実認定から資産の譲渡ではなく、顧問の紹介又はあっせんと事実認定している。

㊦ 各契約書の定めによると、業務譲渡は、個人事業である税理士としての業務を対象とするものと解する。

㊧ 顧問先と税理士との契約関係は、税理士の人格識見をはじめ、その有する専門的知識、経験、法律的・経験的技能等に対する顧問先の信頼を前提に、守秘義務の下での顧問先の信頼を前提に、顧問先の会計事情等についての率直な意見交換等に基づいて確立される個人的信頼関係に基礎を置くものであり、一身専属性の高い業務というべきである。税理士業務は、他の税理士に譲渡できるような性質のものではない。

㊨ 業務譲渡は、税理士事務所として組織化された有機的一体として機能する財産の譲渡ではなく、顧問先の紹介ないしあっせんとみるべきもので、年間の顧問料である 4,000 万円という金額が紹介料として不相当に高額であるということとはできない。

㊩ 税理士としての業務はその一身専属性から譲渡性が認められないものであるから、譲渡所得の要件である資産とみることはできず、本件業務譲渡対価をもって譲渡所得とみることはできない。労務その他の役務又は資産の譲渡の対価としての性質を有しないもの(所法 34①)でないから、一時所得に該当するものでもない。そうすると、業務譲渡対価に係る所得区分は、雑所得と認められる。

② 高裁の（事実認定追加及び）判断

納税者は、税理士業務の譲渡性の有無は、…、総合的に判断すべきである、また、紹介ないしあっせんの手数料の相場(略)と比較して不相当に高額であり、紹介ないしあっせんの対価ということとはできない、税理士事務所として組織化され有機的一体として機能する財産が譲渡されたと評価するのが相当である、と主張する。

税理士業務を廃業するに当たって、これまで築き上げてきた顧問先を有償で譲渡しようと考えたものであること、業務譲渡の対価については、顧問先の年間顧問料等を基に算定され、少なくとも2年間、顧問契約が継続されることを見込んで、顧問先の年間顧問料及び決算料相当額を減額するとされていたこと、乙法人は、業務譲渡の対価を顧問先紹介に係る市場開発費として経理

処理していることや、顧問先に対して税理士業務を提供するに当たり、各顧問先との間で新たに顧問契約を締結していること、顧問先が違和感を覚えることなく、乙法人を委託先として受け入れることができるように、橋渡しをする役割を果たすことが求められたものであることなど、高裁においての弁論から事実認定が追加された。

これらの事実から、業務譲渡の実態に照らしても、地裁の判断による、顧問先の紹介ないしあっせんとみるべきであり、その対価を、譲渡所得と認めることはできないこと、さらに、控訴人から紹介を受けた顧問先との顧問契約が相当年数継続されるものと見込み、それから得られる収益を考慮して算定したものであると判断され、紹介ないしあっせん料とみて不自然ではない、と判示した。

(2) 検討「個人の税理士業務の譲渡行為はすべて雑所得に該当するのか」

① 本件事案についての裁判所の判断枠組

地裁は、顧問先と税理士との契約関係は、顧問先の信頼を前提に、確立される個人的信頼関係に基礎を置くものとし、一身専属性の高い業務というべきである、と判示して結果として、税理士業務は、他の税理士に譲渡できるような性質のものではない、と判断枠組を示した。税理士業務は主に顧問契約であると断定している。高裁は、業務譲渡の実態に照らして、紹介・あっせんと事実認定した上で判断している。

② 「主に」一身専属業務といえるだろうか。

ア 事業の譲渡とは

事業の譲渡には、法人の譲渡（株式売買）のほか、事業の譲渡（会社法 467）、さらに営業の譲渡（商法 16）がある。

会社組織があれば、事業譲渡として、資産負債のほか営業権（暖簾）の付加価値が考慮される。

個人事業者であっても、事業譲渡と呼ぶべきか否かはさておき、実務・実態においては、個人の事業に係る資産負債のほか営業権も考慮要素と考えられる。

平成 18 年の会社法及び商法の改正から、営業権譲渡という言葉が事業譲渡という言葉とともに使われるようになってきている。譲渡の対象・内容からその違いは実質的にないように考えられる。会社法としては、会社が事業を譲渡することを「事業譲渡」と呼び、事業譲渡を「企業の事業の全て又は一部を売却する」ことを表している。しかし、旧商法では営業譲渡と呼び「商号」の譲渡が含まれる（商 15①）。商法では営業権譲渡というならば「個人事業」も含むと解される。会社法においては商人一般の営業譲渡とは区別して「事業譲渡」という。

一般的には「のれん」という言葉が営業権と解されている。のれん、営業権は企業権ともいわれるが、他に比してより利益を生み出す財産価値があるものとして、超過収益力、企業価値と考えられている。事業の譲渡に際して、どのような資産、技術、人材を有し、取引実績等があるかを慎重に明らかにする必要がある。売手買手は収益力の源である人材やノウ

ハウなど価値があるものを明らかに示し見出すことが大切である。

(参考)

裁決事例集No. 62 の 423 頁以下、平成 13 年 12 月 21 日裁決※の「3 判断 (3) 本件支払金の性格イにて、「営業権の意義について」次のような解釈が示されている。

「いわゆる法律上の権利だけではなく、財産的価値のある事実関係を含むものであって、企業の長年にわたる営業活動を通して醸成される伝統、社会的信用、名声、立地条件、営業上の秘訣、特殊の技術及び特別の取引関係の存在等並びにそれらの独占性等の多様な諸条件を総合したものであり、将来にわたり他の企業を上回る企業収益を獲得することができるという超過収益力をその内容とするものと解される。」

この裁決例は、2007 年 4 月 25 日付けの UAP レポート後宏治「低金利時代に注意すべき営業権の評価」(<https://www.u-ap.com/report/archives/2007/04/25/vol19-2/>) の論考に示された裁決事例である。本裁決事例は、消費税に係る「外国法人に支払った国内における独占販売権の取得に係る対価の額が、消費税法上の国内取引として課税仕入れに該当するかどうかを争点とする」事案である。請求人は、独占販売権等を取得するまでは外国法人の日本所在子会社が販売していたので、日本国内の営業権の譲渡代金であり、国内取引と主張する。

なお、後氏の同論考には「すなわち、旧概念である「営業権」と、新概念である「のれん」の区分が明確になされていないと思われます。以前は、「のれん」＝「営業権」とされ、その内容には①企業結合等で生じた貸借差額としてののれんと、②個別に取得した商権等が含まれていました。上(記述(筆者))の裁決との関係では、①が超過収益力となり、②が法律上の権利として理解されます。企業結合会計が整備された現在では、「のれん」≠「営業権」として異なる概念として整理されているようです。すなわち、企業結合によって生じた営業権は連結調整勘定とともに貸借差額として「のれん」に含まれるとされ、営業権はそれ自体が個別に譲渡可能な資産だけをいうとされています(平成 15 年 2 月 20 日・企業会計審議会第 25 回第一部会議事録)。」の記述がある。(もっとも、財産評価基本通達では、営業権を超過収益力として算定している。後氏が批判するように、基準年利率、10 年等の合理的根拠は不明である)

イ 本事案では、譲渡されたものは何か

税理士は、税務代理、税務書類の作成、税務相談の独占業務等のほか、さらに付随業務して、税理士の名称を用いて、財務書類の作成、会計帳簿の記帳の代行その他財務に関する会計事務などを業として行うことができ(昭和 55 年改正)、従業員を雇用して事務を行うことを業とする(税理士法 2)。付随として表現していることから、税理士業務に含めるものではない。信用を聞きつけ、また顧問先の紹介を受け、顧問先以外から相談・受任することもある。なお、税理士法人は税理士業務を行うほか、定款で定めるところにより、第二条第二項の業務その他の業務で税理士が行うことができるものとして財務省令で定める業務(略)の全部又は一部を行うことができる(同

法 48 の 5)。

税理士の資格は終わっても、顧問契約を含む業務等は、事実として相続により子らにより承継され、又は資格を有する関係者・第三者に譲渡されている。超過収益力※を認めている証左ではないだろうか。その者の税理士としての資格がなくなっても、どの業務（事務）に収益力があり、その持続性があるから資産性があると説明できないと、譲渡の当事者は納得できない。

本事案では、超過収益力についての具体的な主張はなく、顧問料等を念頭に算定されているがその詳細は不明である。しかし、一般に顧問料の構成要素として会計事務に係る報酬及び関連サービス対価は相当の算定根拠になるものと考えられ、事務所員 4 人による 59 法人の財務書類の作成等の付随業務が含まれることから顧問料・決算料全体がただちに一身専属業務とは言えないと解される。その算定手法は種々あると考えられる。

本事案では、対価としての性質は何か、対価の対象は何かを明らかにしていない。対価の算定を、顧問契約をベースに検討されている事実から、事業の性質、業務の内容が一身専属性ゆえに資産性がないと判断されている。しかしながら、㊦業務の基本は法人の会計事務及び付随事務であり、代替性があり一身専属性であるとは言えないこと、㊧法人との顧問契約には会計事務が基礎になりうること、事業譲渡は顧客が承諾すれば可能と考えられること、㊨事案の具体的な対象となる業務の事実、性質及び数量を改めて検証する必要があると解される（事務所員は退職したのか、退職金は支払われたのかも不明である）。㊩今までの顧問料額がそのまま得られるならばその長年の顧問実績が評価されたと解することもできる。

※ 培われた人材・財産・取引先・ノウハウにより生まれ保有する営業権（のれん）、つまり実績の収益力がブランドイメージやノウハウとして評価算定される。本事案では、本人の税理士業務が消滅しても、育成した優秀な従業員による会計事務、計算書類等の作成能力に基づく多くの顧問先から得られる収益力、地域の地理的事務所としての評判等々は、新規開業者にとって是が非でも早く手に入れたい無形財産である。売手・買手双方の納得する価格で成立するが、おおよその目安として、一般的には「過去 3 年程度の税引き後の平均利益（実質利益）×評価倍率」で計算され、評価倍率は 2~5 倍程度と言われている。価値を具体的に数値化する。まず、基本になるのは「年間の利益」と考え、具体的にどれくらいの利益を上げているのか、どのくらい負債を抱えているのか、どのくらい資産があるのかなど、資産価値の算定方法や同業種と比較する方法、将来生み出すと予想されるリターンなどから営業権（のれん）が算定・評価されている。

税理士法人の場合と異なり、税理士の廃業が前提であってもその前の段階又は直後において直ちに多くの顧問関係がなくなりその価値がなくなったといえるのであろうか？

③ もう一つ、「労務その他の役務の対価としての性質」を有しているだろうか。

本件の事業譲渡契約による一時の所得が資産の譲渡の対価でないというならば、「労務その他の役務の対価」の性質を有しない一時の所得に当たるかの検討も必要ではないだろう

か（所法 34①）。単なる顧問先のあっせん、仲介という第三者的行為ではなく、当事者である。

検討するにあたり、東京地判※令和 3 年 1 月 29 日（税資 271 号順号 13518, 6 頁）の裁判所の判断 1 に「労務その他の役務の対価としての性質」を有するかについて」では、次のように一般的な判断基準を説示している。

「(1) 所得税法 34 条 1 項にいう「労務その他の役務の対価としての性質」を有する給付は、当該給付の報酬性や当該給付と役務との間の対価的相当性が明らかなものに限定すべきではなく、当該給付の担税力に関わる性質や利益発生の態様からみて、当該給付が、一般的に人の地位や職務行為に対応、関連してされているなど、抽象的又は一般的な役務行為に密接に関連してされたもの（下線筆者）であれば、当該給付は「労務その他の役務の対価としての性質」を有すると解すべきである（東京高裁昭和 46 年 12 月 17 日判決・税務訴訟資料 64 号 1672 頁、大阪高裁平成 18 年 2 月 23 日判決・税務訴訟資料 256 号 10327 順号、東京高裁平成 23 年 6 月 29 日判決・税務訴訟資料 261 号 11705 順号、東京高裁平成 23 年 11 月 16 日判決・税務訴訟資料 261 号 11809 順号、東京高裁平成 24 年 2 月 22 日判決・税務訴訟資料 262 号 11887 順号、大阪高裁平成 28 年 10 月 6 日判決・訟務月報 63 巻 4 号 1205 頁、東京高裁平成 28 年 11 月 17 日判決・税務訴訟資料 266 号 12934 順号参照。）、また、「一時の所得とは、一時的、偶発的に生じた所得をいうものと解するのが相当であるから、偶発的に生じたものでない所得は、…略…及び譲渡所得以外の所得で、営利を目的とする継続的行為から生じた所得でなく、労務その他の役務又は資産の譲渡の対価としての性質を有しないものであっても、一時所得には該当しないというべきである」

※ 事案の概要：A社の株式及び債権の譲受け等

ア 原告は、かつて、丁がトラブルになっていた際、丁から、協力してくれれば千葉県木更津市の土地の造成工事は原告が会社を立ち上げた際に仕事を出してあげるなどと言われ、丁に協力したことがあった。

イ 原告は、丁との共通の知人である丙から、元が取れるように仕事は助ける、A社に仕事を回し損はしないようにするなどと言われ、A社の株式の譲受けを勧められた。

ウ 原告は、乙から、平成 25 年 8 月 29 日、丙を乙の連帯保証人として A社の株式 100 株を代金 1 万円で譲り受けるとともに、乙が A社に対して有する貸付金債権（平成 25 年 4 月 30 日現在 1 億 6391 万 2200 円）のうち 8195 万 6100 円を代金 103 万円で譲り受けた。

エ 原告の知人である C も、乙から、平成 25 年 8 月 29 日、丙を乙の連帯保証人として A社の株式 100 株を代金 1 万円で譲り受けるとともに、乙が A社に対して有する貸付金債権（平成 25 年 4 月 30 日現在 1 億 6391 万 2200 円）のうち 8195 万 6100 円を代金 103 万円で譲り受けた。

争点：原告は、偶然にも A社に利益が生じたことから本件債権の回収ができたにすぎないものであって、本件利益は偶発的に生じたものであるから、一時所得に該当するというべきである。と主張する。被告は、一連の職務行為に密接に関連して給付されたものであ

ること ア 所得税法 34 条 1 項にいう「労務その他の役務の対価としての性質」を有する給付は、当該給付の報酬性や当該給付と役務との間の対価的相当性が明らかなものに限るべきではなく、当該給付の担税力に関わる性質や利益発生の様態からみて、当該給付が、一般的に人の地位や職務行為に対応、関連してされているなど、抽象的又は一般的な役務行為に密接に関連してされたものであれば、当該給付は「労務その他の役務の対価としての性質」を有すると解すべきである。A 社の代表取締役となり、A 社の経営を通じて経済的な利益の獲得を期待して行われた、原告の代表取締役の地位に基づく一連の職務行為に密接に関連して給付されたものといえることができるから、本件利益に係る所得は「労務その他の役務の対価としての性質」を有し、一時所得にも該当しないから、雑所得に該当する。と主張する（判旨も同様）。

この判例について、田中治名誉教授は、「一時的に加え偶発的は法的根拠がない」（税務事例研究 196「一時所得該当性等をめぐる近時の紛争例」の事例 2 類似判例について、22 頁）、といい、次のように評釈している。「偶発的に反対語、対義語には「計画的、必然的」といえることができる。」「所得区分の判断基準として、偶発性を用いるのは、基準として余りにも不明瞭、不安定で、適切さを欠くように思われる。」「判決は、…略…、確実に発生することが予測されていたので、偶発的に生じたものではなく」というが、「事実認定とその評価に関わるものであるが、…略…、確実に発生するとまでいえるのかは多少の疑問がある。」「予測可能性があれば偶発性がないことになるのかも疑問である。」「偶発性かどうかを読み込むことは、明文の根拠を欠くとともに、解釈論としてもこれを読み込むことは困難である。」

④ M&A のアーン・アウト (Earn Out) 条項のある対価調整（解除条件/停止条件）付きの契約の場合の調整金額に係る課税時期と所得区分の取扱い

本件は、24 回の分割払い、顧問契約の解除等の解除条件付きの契約である。また、もし表明保証に係る損害賠償請求条項付きの契約であればどのように判断されるだろうか。また複合・混合（非典型）契約と解されればどのように判断されるだろうか。所得区分等の事実認定について、どのような影響を与えるか、同様の判断となるのか、契約内容の配慮が必要か等の検証は別の機会としたい。

（参考：大阪高等裁判所 所得税の更正をすべき理由がない旨の通知処分取消請求控訴事件 平成 28 年 10 月 6 日棄却・上告・上告受理申立て、税資 266 号—135（順号 12913）、第一審・大阪地方裁判所 平成 27 年 12 月 18 日判決、税資 265 号—190・順号 12773）

⑤ 税理士業務の事業譲渡に係る所得について（筆者の意見）

本件に当てはめて考えるに、仮に、事業の譲渡が一身専属性ゆえに資産性がないというならば、事業の譲渡行為に際して「地位や職務行為に対応、関連してされている」、「抽象的・一般的な役務行為に密接に関連した」行為が存在するといえるだろうか。廃業するに際しての行為を、一身専属性により否定するが、一方では顧問契約のあっせんと業務譲渡行為に密

接な関連があるという。密接な関連があるなら一身性は大幅に後退するのではないだろうか。なぜ仲介ではなく斡旋なのか、単なる紹介以上の役務を要している。顧問契約の一方の当事者が顧問先等の関係を無視した第三者的なあっせん行為と捉えることに飛躍があり、単なる紹介とは言えないのではないだろうか。信頼関係が構築された顧問先群、つまり実績に価値を見出して当事者として譲渡する。顧問群に資産性がある証左ではないだろうか。単なる斡旋の役務と解されることに納得できない、寂しい限りである。一身専属性の判断だけでは雑所得の判断は首肯できない。

本件(東京地判)の原告の主張は、後記の福岡地判では相応の主張に比して、顧問先の会計事務の信頼に係る営業権について具体的に示されなかった(判旨にも当然ない)。いずれの判旨には、税理士業務の主な又は全体を一身専属として判断している。

筆者の私見としては、次の点を強調しておきたい。

- ① 昭和 55 年に改正・追加された付随業務は主な重要な業務と認識されるべき業務である。後記の福岡地判などの判例においても、会計実務の実態・事実の主張論証が不足しているように思われる。議論は残されていると考える。
- ② 59 法人、19 個人との大変な規模の顧問先群が昭和 40 年から形成されている事実がある。
- ③ 譲渡契約とは別に、所属税理士として顧問契約の維持の任務を担っていることが「あっせん」ではないだろうか。
- ④ 会計業務の程度、従業員が継続して従事するか、会計業務を行う会社を利用する等の実態に基づく資産性、超過収益力の算定の仕方などの契約内容とともに、税理士業務について議論が尽くされた状況とは言えないのではないだろうか。

なお、判例研究会では、西村税理士からは、個別の譲渡対価の算定根拠、資産性の立証が不十分で明らかでないことを指摘され、長島教授よりは、事業所得の可能性(所令 94)の示唆があり、大淵座長からは、牛島先生の会計業務の重さを改めて認識されるとともに、税理士業務の譲渡に係る所得の判断の難しさについてコメントがあった。

6 先例、先例評釈 牛島勉弁護士「税理士業の事業所との対価に対する課税」

税務事例研究 153(2016.9)14 頁以下(若山先生に教えていただいたご論考で、以下引用する)

1. 牛島弁護士の論考の中で取り上げられた次の判例について、税資記載の概要を記述する。

福岡地判平成 23 年 10 月 25 日更正すべき理由がない旨の処分取消請求事件 棄却・控訴(税務訴訟資料 第 261 号-207(順号 11797)福岡高判平成 24 年 3 月 9 日 棄却・上告受理申立て(税務訴訟資料 第 262 号-54(順号 11904)

1-1 事案の概要(証拠掲記のない事実は争いが無い。)

ア 原告は、平成 19 年 12 月 25 日、原告が経営していた税理士事務所の乙補助税理士との間

で、次の事業承継に関する覚書を取り交わした。

- ・平成 19 年 12 月 1 日付けで所長税理士として経営している事務所の事業を乙に対して譲渡する。
- ・原告・乙間の事業譲渡の対価は 2000 万円とし、乙は平成 19 年 12 月 28 日までに原告の指定する金融機関の口座に振り込んで支払う。
- ・原告は、顧問先等の取引先及び什器備品類(第 4 項記載の物品を除く)の所有権を乙に譲渡する。

イ 原告は、平成 20 年 3 月 14 日、同人の平成 19 年分所得税につき、課税される所得金額 1639 万 1000 円、差引所得税額 387 万 3030 円、還付される税金 214 万 0818 円とする確定申告をした。原告は、事業承継の対価である 2000 万円から必要経費を控除した 1711 万 7213 円を雑所得として申告した。処分行政庁は、平成 21 年 2 月 26 日付けで、原告に対し、課税される所得金額 1544 万 5000 円、差引所得税額を 356 万 0850 円、還付金の額に相当する税額 245 万 2998 円とする減額更正処分をした。

ウ 原告は、平成 21 年 3 月 6 日、本来は譲渡所得として申告すべきところを雑所得として申告したことにより還付金の額を過少に申告したとして、処分行政庁に対し、国税通則法 23 条 1 項に基づき、課税される所得金額 663 万 6000 円、税額 89 万 9700 円、還付される税額 511 万 4148 円とする内容の平成 19 年分の所得税の更正の請求を行った。処分行政庁は、同年 9 月 30 日付けで、原告に対し、税理士が関与していた得意先を他の税理士等に引き継いだ場合において、その引き継ぎを受けた税理士等から受ける金銭等に係る所得は、得意先の斡旋の対価と認められ、雑所得に当たるとして、更正をすべき理由がないとする通知。

1-2 納税者、課税庁の主張

本件の争点は、本件金員に係る所得を雑所得と解した本件通知処分の違法性であり、これに関する当事者の主張は以下のとおりである。

(原告の主張)

以下のとおり、本件金員は譲渡所得であり、これを雑所得と解した本件通知処分には所得区分の解釈を誤った違法がある。

(1) 税理士事業には、営業権類似の無体財産権が認められること

(2) 本件事業承継に営業権類似の無体財産権が認められること

(2)の譲渡人である原告事務所の企業価値について

a 企業規模で税理士事務所が経営されていること(職員数は、乙を含めて10名、経験年数5年以上の職員は6名、税理士の有資格者は原告を含めて3名)

b 原告の年間の事務所収入は、譲渡時において 7700 万円である。顧問先数は、毎月の顧問料収入がある法人が 72 件、個人が 24 件の合計 96 件であり、その他、個人確定申告のみの受託先が 106 件である。この規模は中規模税理士事務所に位置する。

c 職員の教育訓練の状況として、業務標準化と業務品質向上のためISOを取得し2回更新している。このISO取得及び更新に要した費用に数百万円を投じているが、ISOを取得しているところ

は極めて少数である。

(被告の主張)

a 本件金員は、乙に顧問先を紹介又は斡旋したことによる役務の対価であって、所得税法上の譲渡所得に該当しない。また、原告が個人で営む税理士事務所に営業権があるとは認められない。

b 税理士が行う業務は、専ら税理士と顧客との間の委任契約に基づいて行われるもので、委任契約は一般に当事者間の強い信頼関係を基礎として成立し、存続するもので、とりわけ、税理士と顧問先との契約関係は、個々の税理士の専門知識、経験、法律的・経験的的技能に対する顧問先の信頼や、守秘義務を負担した上で税理士と顧問先との間で意見交換するなどの共同作業で築かれた強い信頼関係をもとにしたものである。したがって、かかる当事者間の強い信頼関係を基礎とする委任契約に基づいて行われる税理士業務については、営業権が存在するとはいえず、譲渡の対象にはなり得ない。

さらに、企業会計上において、営業権とは、ある企業が同種の事業を営む他の企業が稼得している通常の収益(いわゆる平均収益)よりも大きな収益、つまり超過収益を稼得できる無形の財産価値を有している事実関係であると解されており、関与先がない状態で税理士業務を開業した場合のその企業の収益と比較すべきものではない。

また、本件金員に係る所得が譲渡所得に該当する要因として原告が掲げる①一般的な税理士事務所の水準以上の教育訓練を受けた従業員を引き継いだこと、②乙の収益が即時に 10 倍に拡大したこと、③業務上重要な情報の引き継ぎを受けたことは、いずれも譲渡所得の起因となる「資産」に該当せず、これを根拠とした原告の主張は失当である。

1—3 地裁の判断

イ 原告は、平成 15 年4月1日、税理士資格を有する者の紹介をA●●センターに依頼して、乙を採用した。乙が税理士資格を有していたものの、実務経験がなかったことから、補助税理士としてではなく、一般の職員として雇用した。乙は、平成 17 年7月 26 日、税理士登録を行い、原告事務所の補助税理士となった。原告事務所の補助税理士は、乙のみであった。

ロ 争点に対する判断

以下、本件金員が譲渡所得に該当するか否かを検討する。

(1)まず、本件事業承継は、個人事業としての税理士事務所の業務を対象としているものであると認められる。

この点、税理士は、他人の求めに応じ、租税に関し、税務代理、税務書類の作成及び税務相談事務を行うことを業とし、その他税理士の名称を用いて、他人の求めに応じ、税理士業務に付随して、財務書類の作成、会計帳簿の記載の代行その他財務に関する事務(以下「付随業務」という。)を業として行うことができる(税理士法2条1項、2項)。なお、税理士業務については、税理士法に別段の定めのある場合を除くほか、税理士又は税理士法人でなければ行うことができないとされているが、付随業務については、税理士又は税理士法人でなければ行うことができないとは

されていない。

また、税理士が行う業務は、専ら税理士と顧問先との間の委任契約に基づいて行われるところ、この契約は、顧問先が当該税理士の高度の知識及び経験を信頼し、当該税理士に対し、税理士法2条に定める租税に関する事務処理のほか、顧問先の経営等に関する相談に応じ、その参考資料を作成すること等の事務処理の委託を目的として締結されるものと解されること、また、上記税理士業務と付随業務とは密接に関連していることにも鑑みると、税理士顧問契約は税理士業務と付随業務が混在する全体として一個の委任契約であると解するのが相当である。(筆者;重要な付随業務が「混在する」と簡単に断じ独占業務の委任に重きを置いているが飛躍がある)

そして、委任契約は、一般に当事者間の強い信頼関係を基礎として存続するものであり、特に、税理士と顧問先との契約関係は、個々の税理士の専門知識、経験、法律的・経験的的技能に対する顧問先の信頼や守秘義務を負担した上で税理士と顧問先との間で意見交換をするなどの作業で築かれた強い信頼関係を基礎とするものであると解される。そうすると、上記当事者間の信頼関係を基礎とする委任契約に基づいて行われる税理士業務については、個人的信頼関係を無視して他に譲渡することができるものではなく(筆者;一般論であり、職員とともに構築された信頼関係などを個人的信頼と断じており本件の組織的な事実認定について言及されていない)、譲渡の対象とはなり得ないから、本件事業承継は原告が乙に顧問先を紹介又は斡旋したものであると解するのが相当である。ちなみに、前記のとおり、原告は本件事業承継後も税理士業務を継続して行っているが、このことも本件事業承継の性格につき上記のとおりとらえる根拠の一つとなり得るものと考えられる。したがって、本件事業承継に係る原告の事業は譲渡所得の起因となる「資産」とはいえない。

(2)原告は、税理士事業には営業権類似の無体財産権が認められ、本件事業承継も営業権類似の無体財産権の譲渡と認められる旨主張する。

ア(ア)この点、企業会計上の営業権とは、同種の事業を営む他の企業が稼得している通常の収益(平均収益)よりも大きな収益(超過収益)を稼得できる無形の財産的価値を有する事実関係であると解されているところ、この超過収益力の要因としては、当該企業の長年にわたる社会的信用、立地条件、特殊の製造技術及び特殊の取引関係の存在並びにそれらの独占性等の多様な諸条件が考えられ、結局これらの多様な諸条件を総合包括して他の企業を上回る企業収益を稼得する場合に、超過収益力すなわち営業権の存在が認められることとなる。

(イ)これを本件について見るに、前提事実及び認定した各事実、取り分け、原告が競業避止義務を負うこと及び乙の収入が増加していること並びに原告事務所がISO●●を取得していることを考慮しても、他方で、税理士業務には一身専属性が高く、当該税理士を離れて無形の財産的価値を生むものではないことや、本件事業承継においても、顧客には本件事業承継にかかわらず乙を顧問税理士として選択しない自由があること、万一顧客が乙との顧問契約を拒否するといった事態が生じても、それに対する対価の調整などの定めがないことなどに鑑みれば、原告事務所が乙に引き継いだ事業につき、これが他の税理士事務所(又は税理士法人)を上回る収益を稼得することができる無形の財産的価値を有するまでは認めるに足りないというべきである。したがっ

て、本件事業承継に係る原告の事業に営業権類似の無体財産権があると認めることはできず、この点に関する原告の主張は採用できない。

イ なお、原告は、本件のように新たに開業する者が既存の事務所の事業を引き継ぐ場合、超過収益力を比較する際の他の企業の収益とは、関与先がない状態で税理士業を開業した場合のその企業の収益を指し、これと営業譲渡する税理士事務所の営業収益の比較において上回る企業収益を見るべきである旨主張する。確かに、本件における乙のように、新規開業する者が既存の事業を引き継ぐ場合は、全く顧問先がない状態から開業する場合に比して、新規開業者側の利益は大きいと解されるが、新規開業の場合について、営業権の定義を前記と別異に解すべき合理的理由は乏しいといえる。

(3) また、原告は、その主張を基礎付ける証拠としてE税理士会丙作成の意見書を提出する。しかし、上記意見書は前提となる事実認定が当裁判所の前記認定と異なる部分(税理士資格を有する者の人数等)があったり、消費税法の課税対象の考え方を本件で問題となっている所得税法の課税対象の議論にそのまま適用している(本件事業承継が消費税法上、課税取引に該当するとの結論を導いているが、そのことにより当然に本件金員に係る所得が所得税法の適用上、譲渡所得に該当することになるわけではないと解される。)などの点が認められ、上記各意見書の見解をもって直ちに本件金員に係る所得が譲渡所得であると判断することはできない。

(5) 以上によれば、本件金員に係る所得について、譲渡所得と判断することはできない。

(6) また、前記のとおり、本件金員に係る所得は、乙に顧問先を紹介、斡旋し、その対価として受領したものといえるところ、これは、労務その他の役務の対価と見る余地もあるから、一時所得とするのも相当でない。

2. 弁護士・税理士 牛嶋勉「税理士業の 事業譲渡の対価に対する課税」税務事例研究 Vol. 153 2016/9(公益財団法人日本税務研究センター、以下筆者が学んだ論考を以下引用する)

2—1 論考

ア 16 頁の「I はじめに」

「会計業務は、継続的に行う必要があり、かつ、会計業務に通じた事務職員がいれば処理できる点に特徴がある。税理士は顧問先の会計業務を委嘱されていることが多く、その場合は、顧問先との関係において継続性が強く、しかも、会計業務を専任で担当する事務職員が変わらなければ、より継続性が強いという事情がある。そこで、税理士業については、会計業務の委嘱を受けた顧問先との関係を含めて事業全部の譲渡・承継がなされやすい状況にあると考えられる。

税理士間の事業譲渡・承継は、相当数行われているが、トラブルも少なくないものと思われる。それは、税理士間で、有償で事業譲渡する場合は、通常は、過去数年の顧問料及び決算料等の年額を基準として、一定期間相当分の金額を事業譲渡の対価の額とすることが多く、事業譲渡後に顧問料等のある程度の変動は避けられないからである。」

イ 17 頁以下

「なお、本検討においては、事業譲渡を行う主体は個人である税理士に限っており、税理士法人

が事業譲渡を行う場合は、対象としていない。」

Ⅱ 税理士の事業譲渡に関する課税実務と問題点

1 昭和 42 年の個別通達

「個別通達「「税務および経理に関する業務」の譲渡に伴う所得の種類の判定について」(昭和 42 年 7 月 27 日 直審(所)47)は、「税理士が、その業務を廃するに当たり、従来関与していた得意先を他の税理士等に引き継いだ場合において、その引継ぎを受けた税理士等から受ける金銭等にかかる所得の種類 の取扱方について、広島国税局長から上申があったが、これについては、雑所得として取り扱うよう指示したから了知されたい。」とし、その理由として、「税理士が、その業務を他の税理士等に引き継いだ対価として受ける金銭等は、得意先のあつせんの対価と認められる。」と述べた。

この通達の前になった、広島国税局長の上申は、「下記のとおり異なった見解があり、丙説によることが適当と考えますが、いささか疑義がありますのでなにぶんのご指示をいただきたく上申します。」と述べ、「甲説 営業権に類似した無体財産権の譲渡とみなされるから譲渡所得とする。(注) 一身専属性とはいえ近時この種の取引慣行がある模様である。」乙説 一身専属性の事業であり、企業権とか営業権の譲渡とは考えられず、関与先のあつせんによる所得とみて雑所得とする。」丙説 乙説のとおり、企業権とか営業権の譲渡と考えず、また、労務その他の役務の対価とも考えられないので一時所得とする。」の3説を挙げたものであった。ここで注目されるのは、広島国税局長が、甲説の説明として、「一身専属性とはいえ近時この種の取引慣行がある模様である」と認識していた点である。

この当時から、税理士が業務を廃止するに当たり、得意先を他の税理士に承継させる場合に、営業権ないしそれに類似するものの譲渡と考えて対価を授受する慣行があり、国税局もそういう慣行の存在を認識していたと考えられる。

この昭和 42 年の個別通達の考え方の結果として、税理士が死亡した場合は、税理士業に関する営業権等は、相続財産として評価しないことになると考えられる。財産評価通達 165(営業権の評価)は、注書きにおいて、「医師、弁護士等のようにその者の技術、手腕又は才能等を主とする事業に係る営業権で、その事業者の死亡と共に消滅するものは、評価しない。」と述べており、税理士が死亡した場合にも、同様の取り扱いになるものと考えられる。」

(筆者:付随業務は昭和 55 年改正の際に追加されている)

ウ 19 頁以下では、「3 課税実務の問題点 (1) 税理士の事業には 一身専属性があるか。

① 税務代理等と会計業務による違い

「税理士は、会計業務を依頼されている顧問先(関与先)については、会計業務と税務代理業務を行うが、業務量としては会計業務の方が圧倒的に多いのが通常である。そこで、税理士事務所によっては、会計業務の部分を行う会社を設立し、会計業務は会社として処理し、税理士は、税務代理等の独占業務である税理士業務のみを処理するように、業務を分割して処理する例が多く見られる。このように会計業務を行う会社を利用する場合においても、通常は、税理士は、顧問先との関係においては、会計業務と税務代理業務を一括して受任したうえで、会計業務の処

理のみを会社に請け負わせ、税理士からその会社に請負代金を支払う、という方法をとっていると思われる。仮に、会計業務については、顧問先から税理士が設立した会社に委託させ、税務代理等の税理士業務のみを税理士が受任するシステムにした場合は、会計業務については、必ずしもその税理士に委任する必要がないことが明らかになり、他の会計業務処理会社等に鞍替える可能性が高まるから、通常、税理士はそのようなシステムは採用しないであろうと考えられる。

② 会計業務に関する事情

税理士業界では、ベテラン事務職員が他の税理士事務所に移籍すると、その事務職員が担当していた顧問先が、事務職員の移籍先の税理士事務所との契約に切り替える例が少なからず見受けられる。それは、顧問先にとって、いかに会計業務の比重が大きいかを物語っている。」

20・21 頁では、「③ 一身専属性の有無・程度

税理士の顧問先に関する業務は、会計業務と本来の税理士業務が一体になったものであるが、上記のような事情を考えれば、税理士業務の一身専属性は、第三者が外から考える以上に弱いものである。 税理士の業務の実態は様々であり、税理士によっては、顧問先との契約について一身専属性がないと考えられるケースも稀にあると思われる。 それは、事業主体である税理士が欠けた場合においても、その税理士事務所の所属税理士、事務職員によって顧問先に関する業務が何ら問題なく遂行されるような体制を有している事務所である。 このように組織化された個人税理士事務所は稀である他方、ある程度以上の規模の税理士法人においては、代表社員が欠けたとしても、所属税理士、事務職員によって顧問先に関する業務が何ら問題なく遂行されるような体制を有している場合があると思われる。」

「エ、(3) 税理士業務について営業権を認識できる場合があるか。

営業権は、法人税法においては、減価償却資産に該当する無形固定資産として規定されている(法人税法2条23号、同法施行令13条8号ヲ)。営業権の意義については、議論があるところであるが、最高裁は、「営業権とは、当該企業の長年にわたる伝統と社会的信用、立地条件、特殊の製造技術及び特殊の取引関係の存在並びにそれらの独占性等を総合した、他の企業を上回る企業収益を稼得することができる無形の財産的価値を有する事実関係である」と定義した(最高裁昭和51年7月13日判決)。前述した、事業主体である税理士が欠けた場合においても、その税理士事務所の所属税理士、事務職員によって顧問先に関する業務が何ら問題なく遂行されるような体制を有する場合は、最高裁のいう営業権を認識することが可能であると考えられる。 税理士業務の実態は様々であるが、ある税理士の業務について営業権があると認識できる場合もあり得ると考えられる。

このように稀であっても営業権を認識できる場合があり得るから、課税実務が、一律に営業権の成立を否定し、税理士業務の譲渡によって得られる金員は雑所得であるとしていることは相当ではなく、個別に検討する必要があると考える。これは私見であり、課税実務の見解とは異なるものである。」

2-2 判例の牛島弁護士の評釈概要

(1)福岡地判について

「本判決は、営業権の成否についてある程度検討して判断しているが、税理士の事業譲渡の一般的な実態については、把握していないようである。この点について、原告側の立証も不足していた可能性がある。」(31 頁)

(2)本件東京地判について

「本判決で問題なのは、「本件業務譲渡対価は、原告の顧問先を本件承継法人に紹介又はあつせんするという役務に対する対価」という判示である。承継した税理士法人は、原告の役務に対して対価を支払ったのではなく、原告の税理士業務の全体としての価値を認めて、対価を支払ったと考えられないであろうか。」「しかし、本件を営業権の譲渡と認識するのは容易ではない。営業権の譲渡と認識するためには、事業主体である税理士が欠けた場合においても、その税理士事務所の所属税理士、事務職員によって顧問先に関する業務が何ら問題なく遂行されるような体制を有している事務所である必要がある。」(26 頁)

以上

参考関係法令等

㊦所得税法 34 条（一時所得）

一時所得とは、利子所得、配当所得、不動産所得、事業所得、給与所得、退職所得、山林所得及び譲渡所得以外の所得のうち、営利を目的とする継続的行為から生じた所得以外の一時の所得で労務その他の役務又は資産の譲渡の対価としての性質を有しないものをいう。

㊧同法 35 条（雑所得）

雑所得とは、利子所得、配当所得、不動産所得、事業所得、給与所得、退職所得、山林所得、譲渡所得及び一時所得のいずれにも該当しない所得をいう。

㊨会社法第七章事業の譲渡等

467 条（事業譲渡等の承認等）株式会社は、次に掲げる行為をする場合には、当該行為がその効力を生ずる日（以下この章において「効力発生日」という。）の前日までに、株主総会の決議によって、当該行為に係る契約の承認を受けなければならない。

一 事業の全部の譲渡

二 事業の重要な一部の譲渡（当該譲渡により譲り渡す資産の帳簿価額が当該株式会社の総資産額として法務省令で定める方法により算定される額の 5 分の 1（これを下回る割合を定款で定めた場合にあっては、その割合）を超えないものを除く。）

㊩商法 1 編総則第 4 四章商号

15 条（商号の譲渡）商人の商号は、営業とともにする場合又は営業を廃止する場合に限り、譲渡することができる。

2 前項の規定による商号の譲渡は、登記をしなければ、第三者に対抗することができない。

16 条（営業譲渡人の競業の禁止）営業を譲渡した商人（以下この章において「譲渡人」という。）は、当事者の別段の意思表示がない限り、同一の市町村（特別区を含むものとし、地

方自治法（昭和 22 年法律第 67 号）第 252 条の 19 第 1 項の指定都市にあっては、区又は総合区。以下同じ。）の区域内及びこれに隣接する市町村の区域内においては、その営業を譲渡した日から 20 年間は、同一の営業を行ってはならない。

2 譲渡人が同一の営業を行わない旨の特約をした場合には、その特約は、その営業を譲渡した日から 30 年の期間内に限り、その効力を有する。

3 前 2 項の規定にかかわらず、譲渡人は、不正の競争の目的をもって同一の営業を行ってはならない。

同法 2 編商行為第 1 章総則

501 条（絶対的商行為）次に掲げる行為は、商行為とする。

一 利益を得て譲渡する意思をもってする動産、不動産若しくは有価証券の有償取得又はその取得したものの譲渡を目的とする行為

二 他人から取得する動産又は有価証券の供給契約及びその履行のためにする有償取得を目的とする行為

三 取引所においてする取引

四 手形その他の商業証券に関する行為

502 条（営業的商行為）次に掲げる行為は、営業としてするときには、商行為とする。ただし、専ら賃金を得る目的で物を製造し、又は労務に従事する者の行為は、この限りでない。

一 賃貸する意思をもってする動産若しくは不動産の有償取得若しくは賃借又はその取得し若しくは賃借したものの賃貸を目的とする行為

二 他人のためにする製造又は加工に関する行為

三 電気又はガスの供給に関する行為

四 運送に関する行為

五 作業又は労務の請負

六 出版、印刷又は撮影に関する行為

七 客の来集を目的とする場屋における取引

八 両替その他の銀行取引

九 保険

十 寄託の引受け

十一 仲立ち又は取次ぎに関する行為

十二 商行為の代理の引受け

十三 信託の引受け

503 条（附屬的商行為）商人がその営業のためにする行為は、商行為とする。

2 商人の行為は、その営業のためにするものと推定する。

④財産評価基本通達%

6;:(営業権の評価)%

営業権の価額は、次の算式によって計算した金額によって評価する。(平 11 課評 2-12 外・平

16 課評 2-7 外・平 20 課評 2-5 外改正)

平均利益金額 × 0.5 - 標準企業者報酬額 - 総資産価額 × 0.05 = 超過利益金額

超過利益金額 × $\frac{\text{営業権の持続年数 (原則として、10 年とする。)} \times \text{基準年利率}}{\text{複利年金現価率}}$ = 営業権の価額

(注) 医師、弁護士等のようにその者の技術、手腕又は才能等を主とする事業に係る営業権で、その事業者の死亡と共に消滅するものは、評価しない。

166(平均利益金額等の計算)

前項の「平均利益金額」等については、次による。(昭 41 直資 3-19・平 16 課評 2-7 外・平 20 課評 2-5 外改正)

(1) 平均利益金額

平均利益金額は、課税時期の属する年の前年以前 3 年間(法人にあつては、課税時期の直前期末以前 3 年間とする。)における所得の金額の合計額の 3 分の 1 に相当する金額(その金額が、課税時期の属する年の前年(法人にあつては、課税時期の直前期末以前 1 年間とする。)の所得の金額を超える場合には、課税時期の属する年の前年の所得の金額とする。)とする。この場合における所得の金額は、所得税法第 27 条((事業所得))第 2 項に規定する事業所得の金額(法人にあつては、法人税法第 22 条第 1 項に規定する所得の金額に損金に算入された繰越欠損金の控除額を加算した金額とする。)とし、その所得の金額の計算の基礎に次に掲げる金額が含まれているときは、これらの金額は、いずれもなかったものとみなして計算した場合の所得の金額とする。

イ 非経常的な損益の額

ロ 借入金等に対する支払利子の額及び社債発行差金の償却費の額

ハ 青色事業専従者給与額又は事業専従者控除額(法人にあつては、損金に算入された役員給与の額)

(2) 標準企業者報酬額

標準企業者報酬額は、次に掲げる平均利益金額の区分に応じ、次に掲げる算式により計算した金額とする。

平均利益金額の区分	標準企業者報酬額
1 億円以下	平均利益金額 × 0.3 + 1,000 万円
1 億円超 3 億円以下	平均利益金額 × 0.2 + 2,000 万円
3 億円超 5 億円以下	平均利益金額 × 0.1 + 5,000 万円
5 億円超	平均利益金額 × 0.05 + 7,500 万円

(注) 平均利益金額が 5,000 万円以下の場合には、標準企業者報酬額が平均利益金額の 2 分の 1 以上の金額となるので、165((営業権の評価))に掲げる算式によると、営業権の価額は算出されな

いことに留意する。

(3) 総資産価額

総資産価額は、この通達に定めるところにより評価した課税時期(法人にあつては、課税時期直前に終了した事業年度の末日とする。)における企業の総資産の価額とする。

(参考) 譲渡価額の算定

譲渡する事業に係る純資産額に営業権(のれん)を加えた額を事業譲渡価格とする。

この際、協議となるのが営業権(のれん)をどのように算定するかであり、その対象がなんであるかを明確にする必要がある。

様々な算定方法があるが、双方が納得できる価値を見出す根拠は何であるかを探り明らかにすることが大切である。

営業権(のれん)の評価を決めるとしても、企業の評価は簡単に計れない。互いの異なる目的から納得できる合理的な評価を難しいが見出して合意される。

次の算定方法から、互いに合意できる合理的な算定・評価方法を見出す。決まった方法はなく、いくつかある方法から選ぶ、組み合わせるのが一般的で、評価には異なった視点、切り口があるということである。

㊦ インカムアプローチとは、収益獲得能力の価値を基に評価する方法のことである。事業譲渡側(売り手側)企業が将来生み出すであろうと考えられるキャッシュフローのリターン(利益・キャッシュフロー・配当)を現在価値に還元評価、予想し、企業の価値を評価します。算定方法には、DCF(ディスカунテッド・キャッシュフロー)法、収益(利益)還元法、モンテカルロ DCF 法、リアルオプション法などがある。

DCF 法は、客観的に見ても理論的に算定できるが、しかしながら、将来のキャッシュフローの見積もりや割引率等の設定により算定される額が異なるデメリットがある。精密な中期計画とその検証が必要となり、結果が大きく変わるなど、その扱いはハードルが高く、営業権(のれん)の評価にはあまり適さないといわれている。

㊧ マーケットアプローチとは、売手と同・類似の業種、規模の企業と比較して、財務状況や M&A の事例を参考に評価する方法である。税法上の評価であるがあまり使われない「類似業種比較法」、売手と類似している企業の平均株価を基に配当額や利益額、純資産額を調整して算出した株価を評価する方法で、早く評価結果を算定したい場合、上場を目標としている場合などに、効果的な方法としての「類似企業比較法」の 2 種類ある。

㊨ コストアプローチとは、有する資産価値から評価する方法である。資産を時価に引き直す「時価純資産法」、ほとんど使われない帳簿価格による「簿価純資産法」の 2 種類ある。

その企業が置かれている立場や状態、業績などから算定・評価されている。そこで、事業譲渡額(企業評価価値) = 譲渡資産時価 + 営業権(のれん)とし、営業権(のれん) = 実質利益(過去 2~5 年の平均税引き後の利益) × 評価倍率(2~5 倍)の計算式が使われている。

つまり、年倍法(年買法)である。年倍法とは、過去数年間の純利益又は超過利益額を平

均した金額に、買手と売手の当事者間で合意した年数を乗じて算定する。駆け引きによる個々の事情・状況による納得する年数となる。事業譲渡では、買手は少なく見積もりたいが、売手は多く見積もりたい思惑がはたらく。評価倍率は、業界や買い手のニーズなど種々の要素により異なる（競争の激しい分野、買い手のニーズが高い分野（調剤薬局など））。